

Verrechnungssteuer bei Provisionszahlungen

(BGE vom 5. März 1999 (2A.192/1996/bmt))

Dr. iur. Thomas Meister, LL. M (Tax)*

Inhalt

1	Sachverhalt
2	Prozessuales
3	Auszug aus den Erwägungen
4	Anmerkungen
4.1	Nahestehende Dritte
4.2	Vorteilszuwendung
4.3	Schlussfolgerungen

1 Sachverhalt

Die X AG bezweckt laut Statuten den Handel mit und die Fabrikation von technischen Apparaten und Produkten. Sie exportiert einen grossen Teil ihrer Produktion. Bei einer hinsichtlich der Jahre 1989 bis 1992 durchgeführten Buchprüfung stellte die ESTV fest, dass die X AG im Zusammenhang mit ihren Exporten regelmässig sogenannte «Provisionen», insbesondere an Kunden, ausrichtete, die in den meisten Fällen ca. 10% des Nettoverkaufserlöses betragen. Dabei wurde so vorgegangen, dass den einzelnen Kunden für die bezogenen Produkte höhere als die tatsächlich geforderten Preise in Rechnung gestellt und anschliessend die Differenzbeträge zwischen tatsächlich geschuldetem und fakturiertem bzw. bezahltem Kaufpreis wieder an die Kunden zurückbezahlt oder gemäss deren Weisungen an Drittpersonen ausbezahlt wurden, in der Regel durch Überweisung auf schweizerische Bankkonten. So wurden in den Jahren 1989 bis 1992 bei Lieferungen an die ausländische Y SA folgende Beträge überfakturiert:

1989: CHF	839'084.–
1990: CHF	1'219'743.–
1991: CHF	1'060'072.–
1992: CHF	1'057'034.–

Diese Summen, insgesamt also CHF 4'175'953.–, wurden dem Kontokorrent «Y SA» gutgeschrieben und danach dem Firmeninhaber Z auf ein Bankkonto überwiesen. Sie betragen 1991 31,5% des Nettoverkaufserlöses, 1992 30,3%. Die 1989 und 1990 durch die X AG gegenüber der Y SA getätigten Gesamtumsätze konnten nicht mehr eruiert werden, so dass auch das Verhältnis zwischen den in diesen beiden Jahren überfakturierten Beträgen und den jeweiligen Nettoverkaufserlösen nicht mehr festzustellen war. Da sich die überwiesenen Summen aller vier Jahre vergleichen liessen und den Schluss nahelegten, dass auch die Umsätze sich in derselben Grössenordnung bewegten, errechnete die ESTV einen extrapolierten Durchschnittswert und nahm an, dass die überfakturierten und weitergeleiteten Beträge von 1989 bis 1992 einheitlich 30% des jeweiligen Nettoverkaufserlöses betragen.

Nach zusätzlichen Abklärungen und Durchführung einer Besprechung mit Vertretern der X AG erliess die ESTV am 22. Dezember 1994 einen Entscheid, mit dem sie die im Zusammenhang mit den Lieferungen an die Y SA überfakturierten und als «Provisionen» wieder

* Der Autor ist Rechtsanwalt bei Pestalozzi Gmür & Patry Rechtsanwälte, Zürich

ausbezahlten Beträge in dem Ausmass als geldwerte Leistungen der X AG qualifizierte, als sie den regelmässig auch anderen Abnehmern gewährten Prozentsatz von 10% des Nettoverkaufserlöses überstiegen. Dementsprechend wurden folgende Beträge als geschäftsmässig nicht begründete geldwerte Leistungen angenommen: 30% minus 10% des jeweiligen Nettoverkaufserlöses oder zwei Drittel der an die Y SA überwiesenen «Provisionen», also:

- 1989: 2/3 von CHF 839'084.–
= CHF 559'389.– (gerundet CHF 559'000.–)
1990: 2/3 von CHF 1'219'743.–
= CHF 813'162.– (gerundet CHF 813'000.–)
1991: 2/3 von CHF 1'060'072.–
= CHF 706'714.– (gerundet CHF 706'000.–)
1992: 2/3 von CHF 1'057'034.–
= CHF 704'689.– (gerundet CHF 705'000.–)

Der Gesamtbetrag der geldwerten Leistungen wurde somit auf CHF 2'783'000.– festgelegt. Darauf erhob die ESTV eine 35%-ige Verrechnungssteuer von CHF 974'050.–, mit der Verpflichtung an die X AG, diese Steuerlast auf die Begünstigten zu überwälzen.

2 Prozessuales

Nach erfolgloser Einsprache erhob die X AG am 5. Mai 1995 Beschwerde an die Eidgenössische Steuer-Rekurskommission, die wie die ESTV davon ausging, dass mit der Vornahme von Überfakturierungen gegenüber der Y SA und der Überweisung der entsprechenden Beträge auf ein Bankkonto des Eigentümers dieser Firma offensichtlich eine Schädigung des ausländischen Fiskus bewirkt werde; wie das Verhalten der X AG zu qualifizieren sei, beurteile sich ausschliesslich nach ausländischem Recht und brauche nicht näher geprüft zu werden; es stehe ausser Frage, dass dieses Verhalten ethisch in höchstem Masse fragwürdig sei und dem Ansehen der Schweiz im Ausland schaden könne; dies dürfe jedoch nicht dazu führen, die Verrechnungssteuer selbst dann zu erheben, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen hierfür nicht erfüllt seien; im vorliegenden Fall sei aber insbesondere das subjektive Tatbestandsmerkmal nicht realisiert, da weder die Y SA noch deren Eigentümer Beteiligungsinhaber bei der X AG seien oder als nahestehende Dritte bezeichnet werden könnten. Aus diesen Gründen hiess die Eidgenössische Steuer-Rekurskommission mit Entscheid vom 26. Februar 1996 die Beschwerde gut und hob den Einspracheentscheid der ESTV vom 22. März 1995 auf.

Mit Eingabe vom 28. März 1996 hatte die ESTV Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben. Sie beantragte, es sei der Entscheid der Eidgenössischen Steuer-Rekurskommission aufzuheben und die Verrechnungssteuer zulasten der X AG auf

CHF 974'050.–, eventualiter nach gerichtlichem Ermessen, festzusetzen, nebst Verzugszins von 6% ab 22. Dezember 1994. Auch sei die X AG darauf hinzuweisen, dass die Verrechnungssteuer auf die Begünstigten zu überwälzen sei. Die X AG schloss auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuer-Rekurskommission hat ausdrücklich auf eine Vernehmlassung verzichtet.

3 Auszug aus den Erwägungen

Nach Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG unterliegen der Verrechnungssteuer unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und die sonstigen Erträge auf den von einem Inländer ausgegebenen Aktien. Erfasst werden somit grundsätzlich die gesamten Erträge auf Aktien. Art. 20 Abs. 1 VStV umschreibt den steuerbaren Ertrag von Aktien näher. Danach fällt darunter «jede geldwerte Leistung der Gesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital darstellt (Dividenden, Boni, Gratisaktien, Gratispartizipationscheine, Liquidationsüberschüsse u. dgl.).»

Eine geldwerte Leistung ist nach der Rechtsprechung anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (...).

Zu den geldwerten Leistungen gehört somit jede Art von Zuwendungen an Aktionäre oder diesen nahestehende Dritte, die ihren Rechtsgrund ausschliesslich im Beteiligungsverhältnis haben. In dem Masse, als solche Leistungen einem unbeteiligten Dritten unter im übrigen gleichen Umständen nicht erbracht worden wären, ist darauf die Verrechnungssteuer geschuldet (...). Dabei gelten als Nichtbeteiligte, die den Inhabern der gesellschaftlichen Beteiligungsrechte nahestehen, Personen, zu denen wirtschaftliche oder persönliche Verbindungen bestehen, welche nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund der zu steuernden Leistung betrachtet werden müssen. Als nahestehend sind auch Personen zu betrachten, denen der Aktionär erlaubt, die Gesellschaft wie eine eigene zu benützen (...).

Nicht zu den geldwerten Leistungen gehören demgegenüber diejenigen Zuwendungen, die eine Gesellschaft ihren Aktionären oder nahestehenden Personen

auf anderer Rechtsgrundlage als dem Beteiligungsverhältnis, beispielsweise aus einem zivilrechtlichen Vertragsverhältnis erbringt, wie sie es auch mit ausserstehenden Dritten vereinbaren könnte; solche Zuwendungen stellen keine steuerbaren Kapitalerträge im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG und Art. 20 Abs. 1 VStV dar (...).

Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG und Art. 20 Abs. 1 VStV verlangen, dass eine «geldwerte Leistung» einem Beteiligungsinhaber oder einem diesem nahestehenden Dritten ausgerichtet wird. Im vorliegenden Fall ist vorerst zu prüfen, ob Z bzw. die Y SA als den Aktionären der X AG nahestehender Dritter zu bezeichnen ist. Unbestritten ist, dass weder verwandtschaftliche noch gesellschaftsrechtlich begründete Beziehungen zwischen der X AG und Z oder der Y SA bestehen. Ebenso wenig wird behauptet, dass die Aktionäre der X AG auch nur teilweise in den Genuss der auf das Bankkonto weitergeleiteten Geldmittel gekommen seien. Zu der ausländischen Gesellschaft (Y SA) und deren Inhaber (Z) bestand ausschliesslich ein Kundenverhältnis. Selbst in diesem Fall ist indessen eine Qualifikation als nahestehender Dritter möglich, dann nämlich, wenn der Kunde die ihn beliefernde Gesellschaft derart beherrscht, dass er sie wie seine eigene benutzen kann.

Im vorliegenden Fall ist klar, dass die zwischen der Beschwerdegegnerin (X AG) und ihrer ausländischen Kundin (Y SA) bzw. deren Eigentümer (Z) bestehende Beziehung eine Intensität erreicht hat, die kaum mehr einem normalen Geschäftsbetrieb zwischen Ausserstehenden entspricht. Es stellt sich jedoch die Frage, ob jene Schwelle überschritten ist, von der an ein Beherrschungsverhältnis angenommen werden muss, und auf welches Beurteilungskriterium dabei abzustellen ist.

Das Bundesgericht ging in der Folge nicht weiter auf das Ausmass der gewährten Überfakturierungen und Retrozessionen ein, um ein etwaiges Beherrschungsverhältnis zu beurteilen. Entscheidend erachtete es im zu beurteilenden Fall andere Gesichtspunkte.

So steht fest, dass der Anteil der Y SA am gesamten Nettoerlös der Beschwerdegegnerin (X AG) 14,1% (1991) bzw. 16% (1992) betrug, derjenige an ihrem totalen Bruttogewinn 23,8% (1991) bzw. 28,1% (1992). Daraus ergibt sich, dass es sich bei der Y SA wohl um einen ausserordentlich wichtigen Abnehmer handelt, was die X AG übrigens selber betont, nicht aber, dass schon ein regelrechtes Beherrschungsverhältnis vorläge, das es dem ausländischen Kunden (Y SA) erlaubt hätte, die Beschwerdegegnerin (X AG) wie seine eigene Gesellschaft zu benutzen. Weder Z noch die Y SA kann somit als nahestehender Dritter bezeichnet werden (...).

Da die Y SA und Z nicht als «Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte» oder «nahestehende Dritte» im

Sinne von Art. 20 Abs. 1 VStV einzustufen sind, erübrigt es sich zu prüfen, ob die erfolgten Banküberweisungen – insbesondere im Hinblick auf die damit bezweckte Hinterziehung ausländischer Steuern – geldwerte Leistungen darstellen.

4 Anmerkungen

Das Bundesgericht wiederholt in seiner Entscheidung seine mittlerweile gefestigte Praxis, wonach die Annahme einer *geldwerten Leistung* an drei kumulativ zu erfüllende Voraussetzungen anknüpft:

- (a) die Gesellschaft erhält keine oder keine gleichwertige Gegenleistung,
- (b) der Aktionär erhält direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und
- (c) der Charakter dieser Leistung war für die Gesellschaftsorgane erkennbar.

Die Leistung muss den Aktionären der leistenden Gesellschaft einen Vorteil verschaffen. Als solche Vorteilszuwendungen gelten allerdings nicht nur Leistungen, die an die Aktionäre direkt erfolgen, sondern auch Leistungen, die an den Aktionären nahestehende Dritte erfolgen. Dabei liegt der mittelbare Vorteil der Aktionäre darin, dass zwar nicht sie selbst, aber ein ihnen genehmer und nahestehender Dritter eine Vorteilszuwendung erhält. Die Vorteilszuwendung an den auserkorenen Dritten erfolgt daher nicht durch die Aktionäre selbst, verbunden mit einer entsprechenden Vermögenseinbusse, sondern über die von ihnen beherrschte Gesellschaft. Für die Aktionäre führt dies zu einer mittelbaren Vermögenseinbusse über den infolge des gegenleistungslosen Mittelabflusses reduzierten Beteiligungswert an der leistenden Gesellschaft. Bezugsgrösse für die Vorteilszuwendung ist somit immer die Aktionärschaft der leistenden Gesellschaft. Der Aktionärschaft zugerechnet werden auch ihr nahestehende Dritte.

4.1 Nahestehende Dritte

Als den Aktionären nahestehend gelten Drittpersonen, zu denen wirtschaftliche oder persönliche Verbindungen bestehen, welche nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund der zu steuernden Leistung betrachtet werden müssen. Die wirtschaftlichen oder persönlichen Verbindungen beschränken sich auf das Verhältnis zwischen den Aktionären der leistenden Gesellschaft und dem Empfänger der Vorteilszuwendung. Ob sich die leistende Gesellschaft und der Empfänger der Vorteilszuwendung näher stehen, ist nicht entscheidend. Andernfalls müsste jede Gesellschaft, die

die Preise für ihre Leistungen nach von ihren Kunden zu vertretenden Kriterien differenziert (z.B. Auftragsvolumen, Losgrösse, Kundentreue, Zahlungsmodalitäten etc.), gewärtigen, dass steuerlich von einer Vorteilszuwendung an einen Nahestehenden ausgegangen wird. Eine Gesellschaft, die ihren besonders treuen Kunden und Geschäftspartnern Treueboni abgibt oder Treuerabatte gewährt, macht keine Vorteilszuwendung an Nahestehende. Das Kriterium des Nahestehens macht nur dann Sinn, wenn ein qualifizierter Bezug zwischen dem Nahestehenden und der Aktionärschaft der leistenden Gesellschaft vorliegt.

Als in diesem Sinne nahestehend zu betrachten sind auch Personen, denen die Aktionärschaft erlaubt, «ihre» Gesellschaft wie eine eigene zu benützen. Diese Ausweitung des Begriffs des nahestehenden Dritten soll Fälle erfassen, wo die Aktionärschaft zwar formalrechtlich Inhaberin der Beteiligungsrechte ist, die Gesellschaft aber letztlich einem Dritten für dessen eigene Zwecke zur Verfügung hält. Die Beteiligung wird somit nicht für eigene Zwecke, sondern für die Zwecke Dritter gehalten. Dies trifft namentlich auf Treuhandverhältnisse zu, wo der Fiduziar gegen aussen zwar als Inhaber der Beteiligungsrechte auftritt, gegenüber dem Treugeber jedoch verpflichtet ist, die Gesellschaft für die Zwecke des Treugebers zur Verfügung zu halten. In diesen Fällen deckt sich zumeist die Geschäftstätigkeit des Treuehmers (Treuhand) überhaupt nicht mit der Geschäftstätigkeit der treuhänderisch als Beteiligung gehaltenen Gesellschaft (Handelstätigkeit). Wer einem Dritten (Treugeber) erlaubt, nach freiem Ermessen in die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft einzugreifen und Gesellschaftsmittel abzu-disponieren, muss sich den Vorwurf gefallen lassen, dass der Dritte als ihm nahestehend betrachtet wird. Insoweit wird zwar der Begriff des Nahestehenden auf eine weitere Fallgruppe ausgedehnt, aber nichts an der Grundkonzeption geändert, wonach sich das Nahestehen auf das Verhältnis zwischen der (formalrechtlichen) Aktionärschaft der leistenden Gesellschaft (Treuhand) und dem Empfänger des gewährten Vorteils (Treugeber) beziehen muss.

Typische Fälle sind, wenn jemand seine Gesellschaft einem Dritten auf vertraglicher Basis für sogenannte Durchlaufgeschäfte oder Treuhandmandate (Treuhandlerin, Inkassomandatarin oder Zahlstelle) zur Verfügung stellt (BGE 06.06.1991, ASA 60 (1991/92) 558; BGE 07.11.1995, ASA 65 (1996/97) 397). Liegen keine entsprechenden Treuhandverträge aus der Zeit des Abschlusses der Treuhandvereinbarung vor, erfolgt eine Nettoverbuchung der getätigten Durchlaufgeschäfte über die Erfolgsrechnung, und werden die fiduziarisch entgegengenommenen Gelder in der Bilanz der Gesellschaft nicht unter dem Strich als Treuhandgelder ausgewiesen, wird ein solches Treuhandverhältnis zu Recht nicht anerkannt. Was reinfließt, stellt somit steu-

erbaren Ertrag dar, und bei allem, was rausfließt, muss der Nachweis der geschäftsmässigen Begründung erbracht werden. Im vorliegend zu beurteilenden Fall war unbestritten, dass es sich nicht um ein Treuhandverhältnis handelte. Auch war unbestritten, dass das, was als Retrozession abfloss, geschäftsmässig begründet war und nicht an die Aktionäre der X AG oder ihnen Nahestehende zurückfloss.

Von dieser an sich klaren und verständlichen Grundkonzeption ist das Bundesgericht ohne triftige Veranlassung abgewichen, indem es den Begriff des nahestehenden Dritten auch auf einen Fall angewandt hat, wo zwischen den Aktionären der leistenden Gesellschaft und den Empfängern der Vorteilszuwendung gar keine Beziehung bestand. Nahestehend sind somit neuerdings auch Personen, die sich in keiner Weise nahe stehen.

4.2 Vorteilszuwendung

Im zu beurteilenden Fall erfolgte keine Vorteilszuwendung von der leistenden Gesellschaft an ihre Aktionäre. Auch erfolgte keine Vorteilszuwendung von der leistenden Gesellschaft an einen Dritten, der gegenüber den Aktionären der leistenden Gesellschaft als nahestehend hätte betrachtet werden müssen. Das Grundelement, wonach die Aktionäre der leistenden Gesellschaft einem ihnen genehmen Dritten über die Gesellschaft einen Vorteil zufließen lassen wollten, welcher unweigerlich zu einer Wertreduktion bei der von den Aktionären gehaltenen Beteiligung führt, war gemäss unbestrittenem Sachverhalt nicht verwirklicht. Vielmehr florierte die Gesellschaft dank den mit der Y SA als Grosskundin abgewickelten Geschäften besonders gut. Obschon die mit der Y SA realisierten Geschäfte im Durchschnitt nur etwa 15% des Gesamtumsatzes der X AG betrugten, erwirtschaftete letztere hieraus durchschnittlich 25% ihres Bruttogewinnes. Das durch die X AG eingegangene Klumpenrisiko wurde somit fürstlich entschädigt, indem sich die Geschäfte mit der Y SA (ex post) als besonders profitabel erwiesen. Insoweit zahlte sich die bei der Rechnungsstellung an die Y SA erwiesene Kulanz aus. Schliesslich kam es zu einer Vermögensvermehrung bei der X AG und mittelbar zu einer Wertsteigerung der von den Aktionären gehaltenen Beteiligung. Es erfolgte somit weder eine Vorteilszuwendung von der Gesellschaft an ihre Aktionäre noch eine Vorteilszuwendung von der Aktionärschaft zugunsten eines Dritten auf Kosten der Gesellschaft.

Um als nahestehend betrachtet zu werden, müssen die Aktionäre der leistenden Gesellschaft dem Dritten über die Gesellschaft einen gegenleistungslosen Vorteil zufließen lassen wollen, den sie irgendeinem andern Dritten verwehren würden. Vorliegend ist die Gesellschaft für ihre Kulanz bei der Rechnungsstellung an den Grosskunden (Überfakturierung mit Kick-back-Zahlun-

gen) fürstlich entschädigt worden und hat mit diesem Kunden mehr verdient als mit andern Kunden. Da die Gesellschaft nicht entreichert ist und zudem keine Leistung an einen Beteiligten oder nahestehenden Dritten floss, kann vorliegend nicht von einer Leistung, die ihren Rechtsgrund ausschliesslich im Beteiligungsverhältnis hat, gesprochen werden.

Auch erfolgte keine Zweckänderung oder Zweckentfremdung der Gesellschaft. Über die X AG als Unternehmensträgerin wurde unverändert das von ihren Aktionären mitgetragene Unternehmen betrieben. Der Geschäftsbetrieb der X AG wurde nicht fremden Zwecken zugeführt, Dritten für ihre eigenen Zwecke zugänglich und dienbar gemacht. Vielmehr weitete die X AG ihren bisherigen Geschäftsbetrieb aus, und die über die Y SA als Grosskundin erzielte Umsatzsteigerung führte zu einem überproportionalen Anstieg des erwirtschafteten Gewinns.

Eine Entreicherung der Gesellschaft durch einen Mittelabfluss ohne bzw. ohne angemessene Gegenleistung fand nicht statt. Vielmehr kam es dank dieser günstigen Geschäfte mit der Y SA zu einer ansehnlichen Steigerung der Profitabilität, was letztlich zu einer erheblichen Vermögensvermehrung bei der X AG führte. Von einer gegenleistungslosen Abdisponierung von Gesellschaftsmitteln durch einen «nahestehenden» Dritten kann somit nicht die Rede sein. Die Gesellschaft florierte dank den mit der Y SA abgeschlossenen Geschäften. Weder die Y SA noch Z hatten Zugang zur Kasse der X AG oder konnten anderweitig Mittel der X AG abdisponieren und diese dadurch entreichern. Die X AG stand ihnen nicht als Durchlaufvehikel, über das beliebige Transaktionen abgewickelt werden können, zur Verfügung. Dies wird auch daraus ersichtlich, dass die Geldströme ordentlich verbucht und keine Nettobeträge an der Buchhaltung vorbei an Dritte weitergeleitet worden sind.

4.3 Schlussfolgerungen

Die durch das Bundesgericht untersuchte Frage, ob die Gesellschaft durch die Y SA als bedeutendste Kundin oder den hinter ihr stehenden Z beherrscht wird, ist vom Ansatz her verfehlt. Weder die Wirtschaftsmacht eines Kunden noch das durch die Gesellschaft eingegangene Klumpenrisiko geben irgend etwas her zur Beantwortung der Frage, (1) ob die Aktionäre der Gesellschaft gegenüber der Y SA bzw. dem hinter ihr stehenden Z als nahestehend zu betrachten sind und (2) ob die Gesellschaft gegenüber der Y SA bzw. dem hinter ihr stehenden Z eine Vorteilszuwendung gemacht hat, die sie gegenüber einem beliebigen Vierten unter sonst gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen nicht gemacht hätte.

Ob die von der X AG tatsächlich mit der Y SA abgewickelten Geschäfte hohen ethischen Grundsätzen genügen konnten, ist für die Zwecke der Verrechnungssteuer ohne Belang. Geldwerte Leistungen, nicht aber ethisch fragwürdige Leistungen sind das Objekt der Verrechnungssteuer. Dies zumindest solange der Gesetzgeber ethisch zweifelhafte Leistungen noch nicht zum Objekt der Verrechnungssteuer erklärt hat.

Einen de lege lata und gemäss bisheriger Gerichtspraxis eindeutigen Fall hat das Bundesgericht unter Hinweis auf ethische Bedenken der Vorinstanz und einer möglichen Schädigung des Ansehens der Schweiz im Ausland durch eine konturenlose Ausdehnung des Begriffs der «nahestehenden Person» und unter Vernachlässigung der übrigen Elemente, die zur Annahme einer geldwerten Leistung erfüllt sein müssen, mittels Publikation zu einer Praxisänderung emporgehoben. Einmal mehr: «Hard cases make bad law.»